

Urteil vom 21. April 2026, VII R 18/24

Keine Durchbrechung der Akzessorietät im Haftungsrecht im Falle der Teilnahme an einer Steuerhinterziehung

ECLI:DE:BFH:2026:U.210426.VIIR18.24.0

BFH VII. Senat

AO § 71, AO § 169 Abs 2 S 2, AO § 191 Abs 1, AO § 191 Abs 3, AO § 191 Abs 5 S 2, AO § 228, AO § 230, AO § 231, AO § 232, AO § 370, AO § 373, AOEG Art 97 § 11 Abs 3, AOEG Art 97 § 14 Abs 5, AOEG Art 97 § 14 Abs 6, StGB § 26, StGB § 27

vorgehend FG Hamburg, 25. Juli 2024, Az: 4 K 57/20

Leitsätze

Die in § 191 Abs. 5 Satz 2 der Abgabenordnung geregelte Durchbrechung der Akzessorietät gilt nicht für den Haftungsschuldner, der an einer Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei lediglich teilgenommen hat.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird der Gerichtsbescheid des Finanzgerichts Hamburg vom 25.07.2024 - 4 K 57/20 aufgehoben.

Die Haftungsbescheide vom 10.12.2019 und die Haftungsbescheide vom 11.12.2019, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 27.04.2020, werden aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wurde am xx.xx.2017 vom Landgericht E (LG) wegen Beihilfe zum gewerbsmäßigen Schmuggel in 103 tateinheitlich zusammentreffenden Fällen rechtskräftig zu einer Freiheitsstrafe von einem Jahr und fünf Monaten verurteilt, deren Vollstreckung zur Bewährung ausgesetzt wurde. Die zugrunde liegenden Einfuhren waren im Jahr 2009 von der A GmbH (GmbH) ausgeführt worden. Diese hatte unrichtige Angaben zu den Verkäufern und den Zollwerten der Waren gemacht.
- 2 Das Hauptzollamt B hatte die Einfuhrabgaben mit neun Einfuhrabgabenbescheiden vom 23.11.2009 und vom 14.04.2010 gegenüber der GmbH gemäß Art. 220 des Zollkodex (ZK) nacherhoben. Ein am xx.xx.2010 über das Vermögen der GmbH eröffnetes Insolvenzverfahren, in dem das Hauptzollamt B seine Abgabenforderungen beim Insolvenzverwalter angemeldet hatte, war am xx.xx.2011 aufgehoben worden.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Hauptzollamt --HZA--) nahm die Klägerin mit sechs Haftungsbescheiden vom 10.12.2019 und drei Haftungsbescheiden vom 11.12.2019, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 27.04.2020, für die Einfuhrabgaben der GmbH in Höhe von insgesamt ... € in Haftung. Die Bescheide beruhten auf § 71 der Abgabenordnung (AO), weil das HZA die Klägerin als Gehilfin eines gewerbsmäßigen Schmuggels ansah.
- 4 Mit Gerichtsbescheid vom 25.07.2024 - 4 K 57/20 wies das Finanzgericht (FG) Hamburg die dagegen erhobene Klage ab und ließ die Revision zu. Es hielt die Haftungsinanspruchnahme der Klägerin gemäß § 191 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 71 AO für rechtmäßig, da die Klägerin rechtskräftig wegen Beihilfe zum gewerbsmäßigen Schmuggel (§ 373 Abs. 1 AO) verurteilt worden sei. Die Feststellungen im Strafurteil, gegen welche die Klägerin keine substantiierten Einwendungen erhoben hatte, machte sich das FG zu eigen. Die streitgegenständlichen Einfuhrabgaben seien durch den gewerbsmäßigen Schmuggel verkürzt worden. Das HZA habe sein Entschließungs- und sein Auswahlmessen

fehlerfrei ausgeübt, da bei der Haftungsinanspruchnahme für vorsätzliche Steuerstraftaten das Ermessen vorgeprägt sei. Dem Erlass der Haftungsbescheide stehe nicht ein Ablauf der Festsetzungsfrist entgegen, da diese gemäß § 191 Abs. 3 Satz 2 AO in den Fällen des § 71 AO zehn Jahre betrage. Die zehnjährige Festsetzungsfrist habe mit Ablauf des Jahres 2009 zu laufen begonnen und erst mit Ablauf des Jahres 2019 geendet.

- 5 Der Haftungsinanspruchnahme der Klägerin stehe auch nicht der Eintritt der Zahlungsverjährung der gegenüber der GmbH festgesetzten Einfuhrabgaben gemäß § 191 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 AO entgegen. Zwar sei bei Erlass der angefochtenen Haftungsbescheide am 10.12.2019 und 11.12.2019 die fünfjährige Verjährungsfrist gegenüber der GmbH gemäß § 228 AO i.d.F. der Bekanntmachung vom 01.10.2002 (BGBl I 2002, 3866) --AO a.F.-- abgelaufen gewesen. Denn die Zahlungsverjährung nach § 228 AO a.F. sei durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH unterbrochen worden, habe mit der Aufhebung des Verfahrens am xx.xx.2011 erneut zu laufen begonnen und am 31.12.2016 geendet. Im Streitfall sei die durch das Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz vom 23.06.2017 (BGBl I 2017, 1682) --StUmgBG-- auf zehn Jahre verlängerte Verjährungsfrist des § 228 Satz 2 AO zwar nicht anwendbar gewesen. Dem Erlass der Haftungsbescheide stehe jedoch die Zahlungsverjährung aufgrund der Regelung in § 191 Abs. 5 Satz 2 AO nicht entgegen. Nach dieser Vorschrift gelte § 191 Abs. 5 Satz 1 AO nicht, wenn die Haftung darauf beruhe, dass der Haftungsschuldner Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei begangen habe. Diese Regelung gelte nicht nur im Falle einer täterschaftlichen Begehung, sondern --wie im Streitfall-- auch im Falle einer Teilnahme an der Tat, da eine an Systematik sowie Sinn und Zweck orientierte Normauslegung den Schluss zulasse, dass § 191 Abs. 5 Satz 2 AO jede Begehungsform erfasse.
- 6 Ihre Revision begründet die Klägerin damit, dass zum Zeitpunkt des Erlasses der Haftungsbescheide bereits Zahlungsverjährung gemäß § 191 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 AO eingetreten gewesen sei. Nach ihrer Auffassung lagen die Voraussetzungen des § 191 Abs. 5 Satz 2 AO nicht vor. Die Teilnahme an einer Tat genüge nicht, um die Folgen des § 191 Abs. 5 Satz 2 AO auszulösen. Die Normen des Haftungsrechts unterschieden nicht nur zwischen den haftungsauslösenden Straftaten, sondern auch zwischen den Begehungsformen. So werde etwa in § 71 AO die Teilnahme an einer Tat ausdrücklich mit der täterschaftlichen Begehung gleichgestellt, während in § 191 Abs. 5 Satz 2 AO eine solche Gleichstellung fehle. Da § 191 Abs. 5 Satz 2 AO demgegenüber die haftungsauslösenden Straftaten genau benenne, könne dies nur so verstanden werden, dass die Beihilfe nicht erfasst sei.
- 7 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
die Vorentscheidung sowie die Haftungsbescheide vom 10.12.2019 und vom 11.12.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 27.04.2020 aufzuheben.
- 8 Das HZA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 9 Nach seiner Auffassung ist jede Begehungsform der Steuerhinterziehung, also auch die Beihilfe, von der Regelung des § 191 Abs. 5 Satz 2 AO umfasst. Der Wortlaut dieser Vorschrift beziehe sich auf die Steuerhinterziehung im Sinne des § 370 AO, die nicht nach Täterschaft oder Teilnahme unterscheide.
- 10 Die Beteiligten haben einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung zugestimmt.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Der Senat entscheidet gemäß § 121 Satz 1, § 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) mit Zustimmung der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.
- 12 Die Revision, die aufgrund der Revisionszulassung durch das FG im Gerichtsbescheid nach § 90a Abs. 2 Satz 2 FGO statthaft ist, ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO zur Aufhebung des Gerichtsbescheids des FG sowie der Haftungsbescheide des HZA vom 10.12.2019 und 11.12.2019, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 27.04.2020. Die Vorentscheidung beruht auf der Verletzung von Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 13 Zwar lagen die Voraussetzungen des § 191 Abs. 1 und 3 AO für den Erlass der Haftungsbescheide vor (dazu 1.), jedoch konnten die Haftungsbescheide gemäß § 191 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 AO nicht mehr ergehen (dazu 2.).
- 14 1. Die Voraussetzungen des § 191 Abs. 1 und 3 i.V.m. § 71 AO a.F. lagen vor.

- 15** Gemäß § 191 Abs. 1 Satz 1 Alternative 1 AO kann durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden, wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet (Haftungsschuldner). Einfuhr- und Ausfuhrabgaben sind gemäß § 3 Abs. 3 Satz 1 AO Steuern im Sinne dieses Gesetzes.
- 16** a) Gemäß § 71 AO a.F. haftet, wer eine Steuerhinterziehung oder eine Steuerhehlerei begeht oder an einer solchen Tat teilnimmt, für die verkürzten Steuern und die zu Unrecht gewährten Steuervorteile sowie für die Zinsen nach § 235 AO.
- 17** Im Streitfall ist die alte Fassung des § 71 AO anzuwenden, weil die durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016 (BGBl I 2016, 1679, BStBl I 2016, 694) eingeführte neue Fassung gemäß Art. 97 § 11 Abs. 3 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (EAO) nur anzuwenden ist, wenn der haftungsbegründende Tatbestand nach dem 31.12.2016 verwirklicht worden ist. Dieser ist hier aber im Jahr 2009 verwirklicht worden.
- 18** b) Die Klägerin haftete gemäß § 71 AO a.F., da sie an einer Steuerhinterziehung im Sinne dieser Vorschrift teilgenommen hatte.
- 19** Das FG hat in einer den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Weise festgestellt, dass die Klägerin durch rechtskräftiges Urteil des LG vom xx.xx.2017 wegen Beihilfe zum gewerbsmäßigen Schmuggel (§ 373 Abs. 1 AO) verurteilt worden ist. Die Feststellungen in diesem Urteil machte sich das FG zu eigen. Dies ist nicht zu beanstanden, da nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) die in strafrechtlichen Ermittlungen oder in einem Strafurteil getroffenen Feststellungen im finanzgerichtlichen Verfahren verwertet werden können, es sei denn, die Beteiligten erheben gegen die Feststellungen substantiierte Einwendungen und stellen entsprechende Beweisanträge, die das FG nach den allgemeinen für die Beweiserhebung geltenden Grundsätzen nicht unbeachtet lassen kann (z.B. BFH-Urteil vom 07.03.2006 - X R 8/05, BFHE 212, 398, BStBl II 2007, 594; Senatsbeschlüsse vom 12.01.2016 - VII B 148/15, Rz 6, und vom 19.01.2012 - VII B 88/11, Rz 8). Das ist im Streitfall nicht geschehen. Die Klägerin hatte gegen die Feststellungen des LG keine substantiierten Einwendungen erhoben.
- 20** Der gewerbsmäßige Schmuggel gemäß § 373 Abs. 1 AO stellt eine Steuerhinterziehung im Sinne des § 71 AO a.F. dar, weil es sich bei Schmuggel im Sinne des § 373 AO um einen Qualifikationstatbestand der Steuerhinterziehung handelt, der den Grundtatbestand des § 370 AO verdrängt (ständige Rechtsprechung, Beschlüsse des Bundesgerichtshofs vom 09.11.2017 - 1 StR 204/17, Rz 5, und vom 02.09.2015 - 1 StR 11/15, Rz 6; Klein/Jäger, AO, 19. Aufl., § 373 Rz 9). Die Beihilfe zum gewerbsmäßigen Schmuggel begründet daher eine Haftung nach § 71 AO a.F., weil diese Norm die Teilnahme an der Steuerhinterziehung und somit auch die Beihilfe zu dieser Tat (vgl. § 369 Abs. 2 AO i.V.m. der zum Dritten Titel Täterschaft und Teilnahme gehörenden Vorschrift des § 27 des Strafgesetzbuchs --StGB--) ausdrücklich erfasst.
- 21** c) Es ist ein Haftungsschaden eingetreten, weil durch die Tat im Sinne des § 71 AO a.F. Einfuhrabgaben (§ 3 Abs. 3 Satz 1 AO) verkürzt worden sind. Diese beliefen sich auf ... €. Das FG hat gegen die Höhe der vom HZA festgesetzten Haftungsbeträge keine Bedenken geäußert, zumal die Klägerin hiergegen keine Einwendungen erhoben hatte.
- 22** d) Für die Haftungsinanspruchnahme war nicht die Festsetzungsfrist gemäß § 191 Abs. 3 AO abgelaufen.
- 23** Gemäß § 191 Abs. 3 Satz 1 AO sind die Vorschriften über die Festsetzungsfrist auf den Erlass von Haftungsbescheiden entsprechend anzuwenden. Die Festsetzungsfrist beträgt gemäß § 191 Abs. 3 Satz 2 AO in den Fällen des § 71 AO zehn Jahre. Sie beginnt nach § 191 Abs. 3 Satz 3 AO mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Tatbestand verwirklicht worden ist, an den das Gesetz die Haftungsfolge knüpft.
- 24** Da die Klägerin die Tathandlungen der Beihilfe zum gewerbsmäßigen Schmuggel im Jahr 2009 verübt hatte, begann die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahrs 2009 und endete gemäß § 191 Abs. 3 Satz 2 AO nach zehn Jahren mit Ablauf des 31.12.2019. Die Haftungsbescheide vom 10.12.2019 und 11.12.2019 ergingen vor Ablauf der Festsetzungsfrist.
- 25** e) Das FG ist auch zutreffend davon ausgegangen, dass das HZA sein Ermessen fehlerfrei ausgeübt hat. Liegt eine vorsätzliche Beihilfe zur Steuerhinterziehung vor, ist nach der ständigen Senatsrechtsprechung eine Haftungsinanspruchnahme des Gehilfen als Haftungsschuldner nach §§ 191, 71 AO auch ohne nähere Darlegung der Ermessenserwägungen im Haftungsbescheid oder in der Einspruchsentscheidung als ermessensgerecht nach § 102 FGO anzusehen (sogenannte Vorprägung der Ermessensentscheidung). Dies gilt nicht nur für die

Inanspruchnahme dem Grunde nach, sondern auch für die Inanspruchnahme der Höhe nach (Senatsbeschluss vom 28.02.2023 - VII R 29/18, Rz 239, m.w.N.). Diese Vorgaben hat das FG berücksichtigt und rechtsfehlerfrei erkannt, dass das HZA sowohl sein Entschließungs- als auch sein Auswahlermessen ordnungsgemäß ausgeübt hat.

- 26** Im Streitfall lagen auch keine außergewöhnlichen Umstände vor, unter denen der erkennende Senat den Erlass eines Haftungsbescheids ausnahmsweise als ermessensfehlerhaft angesehen hat --etwa wenn feststeht, dass die Primärschuld nicht besteht beziehungsweise zu erlassen wäre (Senatsbeschluss vom 12.09.2014 - VII B 99/13, Rz 25)--.
- 27** 2. Die angefochtenen Haftungsbescheide konnten jedoch gemäß § 191 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 AO nicht mehr ergehen, weil die gegen die GmbH festgesetzten Einfuhrabgaben mit Ablauf des 31.12.2016 zahlungsverjährt waren.
- 28** a) Gemäß § 191 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 AO kann ein Haftungsbescheid nicht mehr ergehen, soweit die gegen den Steuerschuldner festgesetzte Steuer verjährt ist oder die Steuer erlassen worden ist.
- 29** aa) Die Zahlungsverjährung richtet sich im Anwendungsbereich der Einfuhrabgaben nach dem nationalen Recht der Abgabenordnung, nicht nach dem Zollkodex (vgl. Senatsurteil vom 23.02.2010 - VII R 9/08, BFHE 229, 5, BStBl II 2011, 667, Rz 31). Denn der Zollkodex enthält lediglich Regelungen zur Mitteilung der Zollschild nach Ablauf einer Frist in Art. 221 Abs. 3, 4 ZK, nicht aber zur Zahlungsverjährung im Nachgang der Festsetzung (Witte/Witte, Zollkodex, 6. Aufl., Art. 233 Rz 5; Witte/Witte, Zollkodex der Union, 9. Aufl., Art. 124 Rz 4). Dass sich die Zahlungsverjährung unter Geltung des Zollkodex nach nationalem Recht richtet, wird auch durch Art. 233 Unterabs. 1 ZK bestätigt, der für die Verjährung der Zollschild ausdrücklich auf die "geltenden Vorschriften" verweist. Damit ist gemäß Art. 4 Nr. 23 ZK unter anderem das einzelstaatliche Recht gemeint.
- 30** bb) Gemäß § 228 Satz 1 AO unterliegen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis einer besonderen Zahlungsverjährung. Die Verjährungsfrist beträgt gemäß § 228 Satz 2 AO a.F. fünf Jahre.
- 31** (1) § 228 Satz 2 Halbsatz 2 AO i.d.F. des StUmgBG, nach dem die Verjährungsfrist in Fällen der §§ 370, 373 oder 374 AO zehn Jahre beträgt, findet im Streitfall keine Anwendung. Diese neue Fassung des Gesetzes gilt nach Art. 97 § 14 Abs. 5 EGAO i.d.F. des StUmgBG nur für solche Verjährungsfristen, die am 24.06.2017 noch nicht abgelaufen sind. Vorliegend endete die Frist aber bereits am 31.12.2016.
- 32** (2) Die Verjährung beginnt gemäß § 229 Abs. 1 Satz 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Anspruch erstmals fällig geworden ist.
- 33** (3) Eine Hemmung der Verjährung kommt im Streitfall nicht in Betracht. § 230 Abs. 2 Satz 1 AO i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2022 vom 16.12.2022 (BGBl I 2022, 2294) --JStG 2022--, nach dem die Verjährungsfrist nicht abläuft, solange die Festsetzungsfrist des Anspruchs noch nicht abgelaufen ist, findet keine Anwendung. Die neue Gesetzesfassung gilt nach Art. 97 § 14 Abs. 6 EGAO i.d.F. des JStG 2022 nur für alle am 21.12.2022 noch nicht abgelaufenen Verjährungsfristen.
- 34** (4) Gemäß § 231 Abs. 1 Satz 1 AO a.F. wird die Verjährung unter anderem durch Anmeldung im Insolvenzverfahren unterbrochen. Die Unterbrechung der Verjährung durch Anmeldung im Insolvenzverfahren dauert gemäß § 231 Abs. 2 Satz 1 AO a.F. fort, bis das Insolvenzverfahren beendet ist. Mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Unterbrechung geendet hat, beginnt gemäß § 231 Abs. 3 AO eine neue Verjährungsfrist. § 231 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 AO wurden durch das StUmgBG geändert. Die Neufassung ist im Streitfall gemäß Art. 97 § 14 Abs. 5 EGAO i.d.F. des StUmgBG --ebenso wie die Neufassung des § 228 Satz 2 AO-- nicht anwendbar.
- 35** (5) Durch die Verjährung erlöschen gemäß § 232 AO der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis und die von ihm abhängenden Zinsen.
- 36** cc) Im Streitfall waren die gegen die Abgabenschuldnerin, die GmbH, festgesetzten Einfuhrabgaben mit der Folge des Erlöschens der Ansprüche verjährt. Bei Erlass der Haftungsbescheide vom 10.12.2019 und 11.12.2019 war bereits Zahlungsverjährung eingetreten, und zwar mit Ablauf des 31.12.2016.
- 37** (1) Die Verjährungsfrist betrug gemäß § 228 Satz 2 AO a.F. fünf Jahre. Sie war nicht durch den --im Streitfall noch nicht anwendbaren-- § 228 Satz 2 Halbsatz 2 AO i.d.F. des StUmgBG auf zehn Jahre verlängert. Die Frist begann gemäß § 229 Abs. 1 Satz 1 AO mit Ablauf des Jahres 2009, da die GmbH die Tathandlungen des gewerbsmäßigen Schmuggels im Jahr 2009 verübt hatte und die nacherhobenen Einfuhrabgaben im Jahr 2009 erstmals fällig geworden waren. Zu einer Hemmung der Verjährung kam es nicht, da § 230 Abs. 2 Satz 1 AO i.d.F. des JStG 2022 im

Streitfall noch nicht anwendbar war und die zehnjährige Festsetzungsfrist, die gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 AO im Falle der Steuerhinterziehung gilt, die Zahlungsverjährung nicht verlängerte.

- 38** (2) Die Verjährung wurde aber gemäß § 231 Abs. 1 Satz 1 AO a.F. unterbrochen, weil das HZA nach den bindenden Feststellungen des FG seine Forderungen im Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH beim Insolvenzverwalter angemeldet hatte. Die Unterbrechung endete gemäß § 231 Abs. 2 Satz 1 AO a.F. mit der Aufhebung des Insolvenzverfahrens am xx.xx.2011. Mit Ablauf des Jahres 2011 begann gemäß § 231 Abs. 3 AO eine neue fünfjährige Verjährungsfrist, welche mit Ablauf des 31.12.2016 endete.
- 39** b) Die Rechtsfolge des § 191 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 AO, wonach die streitigen Haftungsbescheide nicht mehr ergehen konnten, wird durch § 191 Abs. 5 Satz 2 AO nicht ausgeschlossen.
- 40** Nach § 191 Abs. 5 Satz 2 AO gilt Satz 1 nicht, wenn die Haftung darauf beruht, dass der Haftungsschuldner Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei begangen hat. Die Klägerin hat jedoch nicht selbst eine Steuerhinterziehung begangen, sondern lediglich an einer solchen Tat teilgenommen.
- 41** Dieser Tatbeitrag genügt nicht, um die Wirkung der Zahlungsverjährung nach § 191 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 AO aufzuheben.
- 42** aa) Bislang ist nicht geklärt, ob § 191 Abs. 5 Satz 2 AO die Wirkung des § 191 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 AO auch dann aufhebt, wenn der Haftungsschuldner lediglich an einer Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei teilgenommen hat.
- 43** (1) Der erkennende Senat hat die aufgeworfene Frage bislang offenlassen können (Senatsurteil vom 21.11.2000 - VII R 8/00, BFH/NV 2001, 570, unter II.4. der Gründe).
- 44** (2) In der finanzgerichtlichen Rechtsprechung und im Schrifttum wird die Frage teilweise bejaht (FG Nürnberg, Urteil vom 01.04.2008 - II 127/2005, DStR Entscheidungsdienst --DStRE-- 2008, 1292, unter 6.c der Gründe; Hessisches FG, Urteil vom 25.08.1999 - 7 K 2815/96, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2000, 295, aus anderen Gründen aufgehoben durch Senatsurteil vom 21.11.2000 - VII R 8/00, BFH/NV 2001, 570; Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 191 AO Rz 245; Koenig/Kratzsch, Abgabenordnung, 6. Aufl., § 191 Rz 119, unter Verweis auf die Vorentscheidung des vorliegenden Verfahrens).
- 45** (3) Die überwiegende Auffassung im Schrifttum geht demgegenüber davon aus, dass die Ausnahmeregelung des § 191 Abs. 5 Satz 2 AO nicht für denjenigen gilt, der an der Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei nur teilgenommen hat (Jatzke in Gosch, AO § 191 Rz 49; Gehm in Schwarz/Pahlke/Keß, AO/FGO, § 191 Rz 55; Nacke, Haftung für Steuerschulden, 5. Aufl., Rz 9.78; Klein/Schmitz-Herscheidt, AO, 19. Aufl., § 191 Rz 172; unklar Loose in Tipke/Kruse, § 191 AO Rz 23).
- 46** bb) Der Senat schließt sich der letztgenannten Auffassung an. § 191 Abs. 5 Satz 2 AO ist tatbestandlich nicht erfüllt, wenn der Haftungsschuldner an einer Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei lediglich teilgenommen hat.
- 47** (1) Für diese Auffassung spricht der "eindeutige Wortlaut der Vorschrift" (so zutreffend Jatzke in Gosch, AO § 191 Rz 49). Vom Wortlaut des § 191 Abs. 5 Satz 2 AO ist nur die Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei, nicht aber die Teilnahme umfasst. Der Wortlaut der Norm enthält das Wort "Teilnahme" oder "teilnehmen" nicht. Zudem spricht die Formulierung, dass der Haftungsschuldner Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei "begangen" hat, für die Voraussetzung einer täterschaftlichen Begehung (vgl. die Definition der Täterschaft in § 25 Abs. 1 StGB). Denn sprachlich begeht nur der Täter eine Tat, zum Beispiel eine Steuerhinterziehung. Dagegen "begeht" der Gehilfe keine Steuerhinterziehung, sondern leistet dazu Hilfe.
- 48** (2) Zudem handelt es sich bei § 191 Abs. 5 Satz 2 AO um eine Ausnahmegesetz, die eng auszulegen ist.
- 49** Dass es sich um eine Ausnahmegesetz handelt, ergibt sich aus dem Wortlaut "Dies gilt nicht, wenn ...". Der Ausnahmecharakter folgt zudem aus der Systematik des § 191 Abs. 5 Satz 2 AO, da die Vorschrift die Akzessorietät der Haftung durchbricht (vgl. Jatzke in Gosch, AO § 191 Rz 49; Loose in Tipke/Kruse, § 191 AO Rz 23; Nacke, Haftung für Steuerschulden, 5. Aufl., Rz 9.59). Nach dem haftungsrechtlichen Akzessorietätsgrundsatz kann ein Haftungsschuldner nicht mehr in Anspruch genommen werden, soweit die Primärschuld nicht entstanden oder im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung über den Haftungsanspruch bereits erloschen ist (vgl. Senatsurteil vom 05.10.2004 - VII R 7/04, BFHE 209, 392, BStBl II 2006, 343, unter II.2.b). Diesem Grundsatz entsprechend konkretisiert § 191 Abs. 5 Satz 1 AO, dass ein Haftungsbescheid nicht mehr ergehen kann, soweit die Steuer gegen

den Steuerschuldner nicht festgesetzt worden ist und wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist auch nicht mehr festgesetzt werden kann (Nr. 1) und soweit die gegen den Steuerschuldner festgesetzte Steuer verjährt ist oder die Steuer erlassen worden ist (Nr. 2). Die Akzessorietät wird von § 191 Abs. 5 Satz 2 AO jedoch durchbrochen im Falle der Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei. § 191 Abs. 5 Satz 1 AO ist dann nicht anwendbar.

- 50** Ausnahmevorschriften sind jedoch grundsätzlich eng auszulegen (vgl. z.B. Senatsurteil vom 16.04.2024 - VII R 22/21, BFHE 285, 464, BStBl II 2024, 657, Rz 48 und 51; BFH-Urteile vom 16.10.2013 - XI R 34/11, BFHE 243, 435, Rz 39, und vom 09.06.1999 - I R 100/97, BFHE 189, 79, BStBl II 1999, 658, unter II.4.). Vor diesem Hintergrund verbietet sich die Gleichsetzung einer --in § 191 Abs. 5 Satz 2 AO nicht genannten-- Teilnahmehandlung an einer Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei mit der Tat selbst.
- 51** (3) Weiterhin ist die Systematik des Haftungsrechts zu berücksichtigen. Diese unterscheidet sich von der strafrechtlichen Systematik. Der Hinweis der Vorinstanz --wie auch des HZA-- auf die Steuerhinterziehung im Sinne des § 370 AO, auf deren Definition sich § 191 Abs. 5 Satz 2 AO beziehe und welche im Wortlaut nicht nach Täterschaft oder Teilnahme unterscheide, trägt den unterschiedlichen Systematiken von Haftungs- und Strafrecht nicht hinreichend Rechnung.
- 52** (a) Im Strafrecht sind im Allgemeinen Teil, Zweiter Abschnitt, Dritter Titel des Strafgesetzbuchs Vorschriften für die Teilnahme an einer Straftat enthalten. Gemäß § 26 StGB wird als Anstifter gleich einem Täter bestraft, wer vorsätzlich einen anderen zu dessen vorsätzlich begangener rechtswidriger Tat bestimmt hat. Gemäß § 27 Abs. 1 StGB wird als Gehilfe bestraft, wer vorsätzlich einem anderen zu dessen vorsätzlich begangener rechtswidriger Tat Hilfe geleistet hat. Die Strafe für den Gehilfen richtet sich gemäß § 27 Abs. 2 Satz 1 StGB nach der Strafdrohung für den Täter; sie ist aber nach § 27 Abs. 2 Satz 2 StGB zu mildern.
- 53** §§ 26, 27 StGB gelten auch für die Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO. Denn gemäß § 369 Abs. 2 AO gelten für Steuerstraftaten die allgemeinen Gesetze über das Strafrecht, soweit die Strafvorschriften der Steuergesetze nichts anderes bestimmen.
- 54** (b) Demgegenüber sind dem Haftungsrecht solche allgemeinen Vorschriften über die Teilnahme fremd. Zu einer haftungsrechtlichen Gleichstellung von Täter und Teilnehmer einer Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei kommt es vielmehr erst dann, wenn sie im jeweiligen Haftungstatbestand ausdrücklich vorgesehen ist. So haftet nach § 71 AO a.F., wer eine Steuerhinterziehung oder eine Steuerhehlerei begeht oder an einer solchen Tat teilnimmt. Auch in § 70 Abs. 1 AO, welcher die Haftung des Vertretenen betrifft, wird ausdrücklich zwischen der täterschaftlichen Begehung einer Steuerstraftat und der Teilnahme unterschieden. Ohne die ausdrückliche Benennung der Teilnahme kommt es nicht zur Haftung (vgl. Jatzke in Gosch, AO § 191 Rz 49).
- 55** (c) Aus dieser haftungsrechtlichen Systematik folgt, dass der Teilnehmer an einer Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei --mangels Regelung in einem allgemeinen Teil des Haftungsrechts-- nicht automatisch gleich einem Täter haften kann. Vielmehr haftet er nur dann, wenn es im Gesetz ausdrücklich vorgesehen ist. In § 191 Abs. 5 Satz 2 AO ist dies nicht der Fall.
- 56** (4) Dieses Verständnis wird bestätigt durch § 219 Satz 2 AO.
- 57** (a) Gemäß § 219 Satz 1 AO darf, wenn nichts anderes bestimmt ist, ein Haftungsschuldner auf Zahlung nur in Anspruch genommen werden, soweit die Vollstreckung in das bewegliche Vermögen des Steuerschuldners ohne Erfolg geblieben oder anzunehmen ist, dass die Vollstreckung aussichtslos sein würde. Gemäß § 219 Satz 2 AO gilt diese Einschränkung nicht, wenn die Haftung darauf beruht, dass der Haftungsschuldner Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei begangen hat oder gesetzlich verpflichtet war, Steuern einzubehalten und abzuführen oder zu Lasten eines anderen zu entrichten. § 219 Satz 1 AO ist Ausdruck des haftungsrechtlichen Subsidiaritätsgrundsatzes, der besagt, dass die Finanzbehörde mit dem Erlass eines Haftungsbescheids abwarten muss, bis Vollstreckungsmöglichkeiten gegen den Erstschuldner ausgeschöpft sind (Senatsbeschluss vom 12.09.2014 - VII B 99/13, Rz 25; Jatzke in Gosch, AO § 191 Rz 10). § 219 Satz 2 AO ist --ebenso wie § 191 Abs. 5 Satz 2 AO in Bezug auf den Akzessorietätsgrundsatz-- eine Ausnahmeregelung zum Subsidiaritätsgrundsatz.
- 58** (b) Für § 219 Satz 2 AO wird in Rechtsprechung und Schrifttum ganz überwiegend vertreten, dass Anstifter und Gehilfen nicht unter diese Vorschrift fallen (FG Rheinland-Pfalz, Beschluss vom 07.01.2015 - 5 V 2068/14, DStRE 2016, 40, Rz 42; Alber in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 219 AO Rz 42; Jatzke in Gosch, AO § 219 Rz 13; Loose in Tipke/Kruse, § 219 AO Rz 10; Dißbars in Schwarz/Pahlke/Keß, AO/FGO, § 219 Rz 15; Koenig/Klüger,

- 59** (c) Auch wenn zwischen § 191 Abs. 5 AO und § 219 AO in systematischer Hinsicht Unterschiede bestehen --§ 191 Abs. 5 AO betrifft das Ergehen eines Haftungsbescheids, § 219 AO die Zahlungsaufforderung--, sind die Regelungen zumindest insoweit vergleichbar, als sie nach ihrem Wortlaut nicht für Anstifter oder Gehilfen einer Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei gelten und hinsichtlich der Systematik nicht das Steuerstrafrecht selbst, sondern die aus der Tat folgende Haftung betreffen.
- 60** (5) Eine andere Auslegung des § 191 Abs. 5 Satz 2 AO erscheint unter Berücksichtigung von Sinn und Zweck der Norm nicht geboten. Sinn und Zweck des § 191 Abs. 5 Satz 2 AO gebieten es nicht, dessen Wirkung auf die Haftung eines Gehilfen einer Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei anzuwenden (so aber FG Nürnberg, Urteil vom 01.04.2008 - II 127/2005, DStRE 2008, 1292, unter 6.c der Gründe).
- 61** § 191 Abs. 5 Satz 2 AO durchbricht im Falle der Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei --wie beschrieben-- den Grundsatz der Akzessorietät, wenn in Bezug auf die Primärschuld die Festsetzungsfrist abgelaufen ist, die Primärschuld verjährt oder erlassen worden ist. Die Durchbrechung der Akzessorietät ist durch den besonderen Unrechtsgehalt der täterschaftlich begangenen Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei begründet. Für eine Teilnahme an einer solchen Tat gilt dies aber nicht uneingeschränkt. Die Teilnahme an einer Straftat ist nicht automatisch mit demselben Unrechtsgehalt verbunden. Strafrechtlich ist für den Gehilfen --wie beschrieben-- die Strafe nach § 27 Abs. 2 Satz 2 StGB zu mildern. Daraus folgt, dass auch unter Berücksichtigung von Sinn und Zweck die täterschaftliche Begehung einer Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei nicht automatisch mit der Beihilfe an einer solchen Tat gleichzusetzen ist, wenn dies nicht ausdrücklich im Gesetz vorgesehen ist.
- 62** (6) Entgegen der Auffassung der Vorinstanz (und ebenso des Hessischen FG, Urteil vom 25.08.1999 - 7 K 2815/96, EFG 2000, 295, aus anderen Gründen aufgehoben durch Senatsurteil vom 21.11.2000 - VII R 8/00, BFH/NV 2001, 570) ist auch nicht erkennbar, dass der Gesetzgeber eine "durchgängige haftungsrechtliche Gleichstellung" von Täterschaft und Teilnahme vorausgesetzt hat. Eine solche Sichtweise lässt sich nicht mit § 70 Abs. 2 Satz 2 AO begründen. Zwar beruht diese Vorschrift, die unter bestimmten Voraussetzungen einen Haftungsausschluss des Vertretenen im Falle einer vom Vertreter begangenen Steuerhinterziehung ermöglicht, nach ihrem Wortlaut aber den Fall der Teilnahme des Vertreters an einer Steuerhinterziehung nicht umfasst, möglicherweise auf einem Redaktionsversehen des Gesetzgebers (so Jatzke in Gosch, AO § 191 Rz 49). Denn nach ihrem Sinn und Zweck müsste die Möglichkeit des Haftungsausschlusses auch dann gelten, wenn der Vertreter nur an einer Steuerhinterziehung teilgenommen hat. Ansonsten würde es in diesem Fall zu einer strengeren Haftung kommen als im Falle der täterschaftlichen Begehung. Aus dieser Besonderheit des § 70 Abs. 2 Satz 2 AO können aber für die Auslegung des § 191 Abs. 5 Satz 2 AO keine Rückschlüsse gezogen werden. § 191 Abs. 5 Satz 2 AO regelt --anders als § 70 Abs. 2 Satz 2 AO-- nicht die Konstellation eines Haftungsausschlusses, sondern enthält --umgekehrt-- eine Haftungsverschärfung. Dass für eine Haftungsverschärfung die Teilnahme an einer Steuerhinterziehung nicht gleichgestellt sein muss mit der täterschaftlich begangenen Steuerhinterziehung, erscheint folgerichtig.
- 63** (7) Zu einer anderen Auslegung zwingt auch nicht die Gesetzeshistorie.
- 64** (a) Nach dem Gesetzentwurf der Bundesregierung für ein Steuerbereinigungsgesetz 1985 sollte § 191 Abs. 5 Satz 2 AO wie folgt gefasst werden: "Dies gilt nicht, wenn die Haftung darauf beruht, dass der Haftungsschuldner Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei begangen oder an einer solchen Tat teilgenommen hat" (BTDrucks 10/1636, S. 8). Nach der Entwurfsbegründung sollte durch die Änderung "klargestellt" werden, dass die Regelung des § 191 Abs. 5 Satz 2 AO auch für Teilnehmer (Anstifter und Gehilfen) einer Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei gilt (BTDrucks 10/1636, S. 48). Nach dem Zweiten Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags zu dem Entwurf eines Steuerbereinigungsgesetzes 1985 wurde der Vorschlag des Regierungsentwurfs aber nicht übernommen (BTDrucks 10/4513, S. 11). Der Ausschuss sah für die vorgesehene Regelung "keine Notwendigkeit, da praktische Schwierigkeiten bei der Anwendung bisher nicht bekanntgeworden" seien.
- 65** (b) Ob aus der fehlenden Umsetzung der vorgeschlagenen Gesetzesänderung zu schließen ist, dass die Bundesregierung und der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags annahmen, § 191 Abs. 5 Satz 2 AO würde auch ohne Änderung für den Teilnehmer an einer Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei gelten (so Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 191 AO Rz 3), ist unklar. Dafür spricht, dass im Regierungsentwurf nur von einer "Klarstellung" gesprochen wurde. Hingegen deutet der Umstand, dass sich die Bundesregierung veranlasst sah, einen entsprechenden Gesetzentwurf zu verfassen, darauf hin, dass sie Zweifel an einer Geltung des § 191 Abs. 5 Satz 2 AO für den Teilnehmer hatte. Im Übrigen kann der Hinweis des Finanzausschusses des Deutschen

Bundestags auf fehlende "praktische Schwierigkeiten" auch so verstanden werden, dass für eine Ausweitung der Haftung kein praktisches Bedürfnis gesehen wurde (Jatzke in Gosch, AO § 191 Rz 49).

- 66** (c) Von welchen Annahmen die Bundesregierung und der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags im Gesetzgebungsverfahren für das Steuerbereinigungsgesetz 1985 tatsächlich ausgingen, kann letztlich dahinstehen. Denn für die Auslegung des § 191 Abs. 5 Satz 2 AO in seiner heutigen Fassung sind Annahmen in einem historischen Gesetzgebungsverfahren nicht bindend.
- 67** (8) Schließlich führt der Hinweis der Vorinstanz auf das Senatsurteil vom 12.04.1983 - VII R 3/80 (BFHE 138, 157) zu keinem anderen Ergebnis. Dieses Senatsurteil bezieht sich auf eine Vorgängervorschrift zu § 71 AO, und zwar auf § 112 der Reichsabgabenordnung. Zwar hatte der Senat entschieden, dass der Begriff "Steuerhinterziehung" in dieser Vorschrift auch die Beihilfe zu einer solchen umfasse. Jedoch vermag eine Entscheidung zu einer Vorgängerregelung des § 71 AO keine Auslegungshinweise für § 191 Abs. 5 AO in seiner heutigen Fassung zu liefern. Das damalige Haftungsrecht ist mit dem heutigen in systematischer Hinsicht nicht vergleichbar.
- 68** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de